

Gennaio 2018

La revisione della disciplina attuativa del *Patent box*: effetti e riflessioni

Avv. Nicola Boella e Dott. Andrea Batani, Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

1. Premessa

La Legge 23 dicembre 2014, n. 190 introduce nell'ordinamento tributario italiano un regime opzionale di agevolazione fiscale di durata quinquennale per i redditi derivanti dall'utilizzo di determinati beni immateriali, denominato "*Patent Box*" che opera nell'ambito delle imposte dirette e consente, al verificarsi di requisiti ben definiti, l'esclusione dal reddito complessivo di una quota pari al 30% nel 2015, al 40% nel 2016 e al 50% a regime. Detta opzione è irrevocabile e può essere esercitata, in generale, da quei soggetti¹ che svolgono attività di ricerca e sviluppo² che hanno diritto allo sfruttamento economico, diretto o indiretto, del bene immateriale agevolabile³.

Con il decreto di natura non regolamentare del 30 luglio 2015 predisposto dal Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sono state adottate le disposizioni attuative del regime di *Patent box*, le quali sono state tuttavia oggetto di recenti modifiche da parte del decreto interministeriale dello scorso 28 novembre 2017 ("**D.M. 28 novembre 2017**" o "**Decreto**")⁴.

Il D.M. 28 novembre 2017, redatto ai sensi dell'art. 56, comma 4 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 ("**D.L. 50/2017**"), sottolinea lo sforzo e gli impegni assunti dall'Italia in sede OCSE, specialmente nell'ambito del progetto "*Base Erosion and Profit Shifting*" ("**BEPS**").

¹ Ai sensi dell'art. 1, commi 37 e 38, Legge 23 dicembre 2014, n. 190, rientrano sotto il profilo soggettivo dell'ambito di applicazione del regime tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, incluse le società e gli enti non residenti, purché residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni è effettivo.

² In base all'art. 1, comma 41, Legge 23 dicembre 2014, n. 190, i soggetti che esercitano l'opzione devono svolgere attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento ed accrescimento del valore di un bene tra quelle elencate nell'art. 8 del Decreto attuativo.

³ Rientrano all'interno dell'ambito di applicazione oggettivo del comma 39, così come recentemente emendato, i software coperti da copyright, i brevetti, i disegni e modelli giuridicamente tutelabili, il know-how e i beni complessi.

⁴ In generale, tale intervento normativo ha lo scopo di aggiornare e coordinare le disposizioni attuative del precedente D.M. 30 luglio 2015 con le novità introdotte dal D.L. n. 50/2017.

La principale modifica introdotta dal decreto in parola riguarda l'esclusione dall'ambito oggettivo di applicazione del *Patent box* dei marchi d'impresa e, di conseguenza, dei cd. "beni complessi"⁵ da questi derivanti. Nello stesso provvedimento, inoltre, vengono inserite le disposizioni volte a disciplinare il regime transitorio (salvaguardando le opzioni sui marchi d'impresa esercitate precedentemente), e sono altresì individuate le modalità di effettuazione dello scambio spontaneo di informazioni con riferimento alle opzioni aventi ad oggetto tali beni esclusi

2. L'esclusione dei marchi d'impresa

Come accennato in premessa, in coerenza con l'art. 56, comma 1, del D.L. 50/2017, si è resa necessaria una revisione della disciplina attuativa prevista dal precedente D.M. 30 luglio 2015, tramite la quale si è intervenuti sull'ambito oggettivo del regime di *Patent box*.

Nello specifico, l'art. 6 del Decreto, contenente la definizione di bene immateriale, è stata emendata introducendo due importanti novità alla disciplina in commento.

La prima, di maggior interesse, riguarda la già menzionata rimozione dei marchi d'impresa dal novero dei beni agevolabili per il regime opzionale, con conseguente e relativa esclusione dall'ambito delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 8 del riferimento alle attività di «*presentazione, comunicazione e promozione*» dei marchi. Tale intervento allinea definitivamente la disciplina nazionale alle indicazioni fornite in sede

⁵ Si considerano "beni complessi", ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. e) del Decreto due o più beni immateriali agevolabili «*collegati tra loro da un vincolo di complementarietà tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sia subordinata all'uso congiunto degli stessi*».

OCSE, permettendo, seppur qualche discrasia permanga⁶, di classificare come non dannoso il regime di *Patent box* italiano⁷.

Secondo l'OCSE, infatti, l'ambito applicativo del *Patent box* dovrebbe riguardare esclusivamente i brevetti e gli intangibili a questi funzionalmente equivalenti, lasciando al di fuori dell'opzione quei beni di natura prettamente commerciale (cd. "*marketing-related IP*"), quali sono i marchi d'impresa⁸.

Il secondo aspetto riguarda invece i già citati beni complessi, per i quali è stata riformulata la nozione di beni immateriali legati da vincoli di complementarità e utilizzati congiuntamente⁹, contenuta ora nell'art. 6, comma 1, lett. e), del Decreto.

La nuova disposizione prevede che, laddove venga costituito un bene complesso, il rapporto tra beni immateriali che concorrono alla creazione del bene è subordinato ai soli beni che possono, se presi singolarmente, accedere al regime. Dato che i marchi d'impresa sono stati esclusi dall'elenco dei beni agevolabili di cui all'art. 6 del Decreto, tale esclusione si riflette anche sui beni complessi, poiché qualora vi sia un rapporto di complementarità con un marchio non si potrà beneficiare del *Patent box*.

3. La disciplina transitoria e di salvaguardia delle precedenti opzioni

L'art. 13 del D.M. 28 novembre 2017, in linea con l'art. 56, commi 2 e 3 del D.L. n. 50/2017, mira a regolare il periodo durante il quale è possibile conservare i benefici

⁶ Secondo le indicazioni contenute all'interno dell'Action 5 del progetto BEPS, il know-how sarebbe ammesso all'interno di un regime di *Patent box* solamente qualora: (i) esso detenga i caratteri di utilità, novità e originalità, tipici della proprietà intellettuale; e (ii) il soggetto richiedente non superi specifici limiti dimensionali. Ad oggi, nell'ordinamento italiano, rientrano nel campo di applicazione oggettivo, indipendentemente dalle dimensioni del soggetto che esercita l'opzione, i «*processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili*» (*rectius* know-how). Invero, né il D.L. n. 50/2017 e successiva conversione in legge, né il D.M. 28 novembre 2017, hanno escluso dal regime in parola detto intangibile. Si veda, sul tema, FORMICA, G. – FORMICA, P., "*Marchi d'impresa definitivamente esclusi dal regime di Patent Box*", in *il fisco*, n. 30/2017, pag. 2920; COMMITTERI, G.M. – SEBASTIANELLI, M., "*Patent Box con meno appeal dopo la manovra correttiva*", in *Corr. Trib.*, n. 31/2017, pag. 2444. Non solo il know-how continuerà ad essere presente all'interno dei beni agevolabili di cui all'art. 6 del Decreto, ma quest'ultimo ha altresì aggiunto il secondo comma all'art. 11 che, in tema di tracciabilità delle spese e dei redditi, obbliga i soggetti che esercitano l'opzione per il know-how, ovvero per beni complessi costituiti con tale bene, a mantenere «*specifiche evidenze documentali*» idonee a provare la sussistenza dei requisiti che dimostrino la loro esistenza e protezione.

⁷ Cfr. OECD/G20 BEPS, "*Harmful Tax practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes*", OECD, 16 October 2017, par. 14. Detto Report riguarda la verifica delle iniziative assunte dagli Stati membri in relazione ai regimi preferenziali, dal quale si può notare come il *Patent box* italiano, nonostante il know-how rientri nel novero dei beni agevolabili, non risulti più dannoso (eccezione fatta per il periodo compreso tra il 30 giugno e il 31 dicembre 2016).

⁸ OECD/G20 BEPS: Action 5, "*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*", Final Report, OECD, 2015, par. 34 e ss.

⁹ La nuova definizione segue le modifiche operate dall'art. 56, comma 1, lett. a), ultimo periodo, del D.L. n. 50/2017.

secondo la disciplina previgente, salvaguardando le opzioni sui marchi d'impresa esercitate in precedenza.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 13, l'opzione per il regime di *Patent box* può avere ad oggetto i marchi d'impresa – includendovi i marchi collettivi – registrati, o in corso di registrazione, qualora sia esercitata «per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014».

Ciò significa che i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare che hanno esercitato l'opzione entro il 31 dicembre 2016 possono beneficiare del precedente regime, che includeva i marchi d'impresa fino al 31 dicembre 2020. Diversamente, per quei soggetti con periodo d'imposta “a cavallo” tra un anno e l'altro, l'opzione avrà validità in ogni caso fino al 30 giugno 2021, seppur non sia completamente trascorso il quinquennio caratterizzante l'opzione¹⁰. Una volta trascorso tale periodo, non sarà più possibile rinnovare l'opzione avente ad oggetto marchi d'impresa e marchi collettivi.

In coerenza con la disciplina ordinaria, valida per ogni altro bene agevolabile, l'art. 13, comma 2 stabilisce che ciascun soggetto che ha esercitato l'opzione sui marchi dovrà indicare nella dichiarazione dei redditi, a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (e per i rimanenti periodi di beneficio dell'opzione) gli elementi previsti dall'art. 4, comma 2, ultimo periodo. Si dovrà, pertanto, indicare il numero di marchi a cui l'opzione si riferisce e il relativo ammontare di reddito agevolabile.

Ai fini della disciplina transitoria dei marchi è inoltre richiesta l'ulteriore indicazione in dichiarazione dei Paesi esteri in cui sono fiscalmente residenti (i) la società che controlla direttamente il soggetto che esercita l'opzione; (ii) la società che controlla indirettamente il soggetto che esercita l'opzione e che a sua volta è controllata esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici o da persone fisiche, ovvero non è controllata da alcun soggetto; (iii) le società correlate¹¹ dalle quali il soggetto che esercita l'opzione ha ricevuto compensi per lo sfruttamento dei marchi d'impresa oggetto dell'opzione.

Con l'indicazione di cui al precedente punto (iii) ci si riferisce, con tutta probabilità, alle *royalties* derivanti dalla concessione a parti correlate estere del diritto all'utilizzo dei

¹⁰ L'ultimo periodo del comma 1, dell'art. 13 del Decreto, sottolinea che, se esercitata per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione «ha durata pari a cinque periodi d'imposta, ovvero, se inferiore, fino al 30 giugno 2021».

¹¹ Ai sensi del comma 3, dell'art. 13 del Decreto, due soggetti si considerano correlati qualora: (i) uno dei due detenga, direttamente o indirettamente, una percentuale almeno pari al 25% dei diritti di voto o dei diritti patrimoniali nell'altro soggetto; (ii) un terzo soggetto detenga, direttamente o indirettamente, una percentuale almeno pari al 25% dei diritti di voto o dei diritti patrimoniali in ciascuno degli altri due soggetti.

marchi, i cui criteri e metodi di calcolo dovranno essere definiti in base alle regole del *transfer pricing*¹².

Da ultimo, il comma 4 dell'art. 13 stabilisce che, anche per l'opzione avente ad oggetto i marchi d'impresa, la quota di reddito agevolabile è determinata secondo il metodo ordinario di cui all'art. 9 del Decreto. Tuttavia si sottolinea che fra i costi da indicare nel rapporto tra costi qualificati e costi complessivi (*i.e.* “*nexus ratio*”), debbano altresì essere prese in considerazione le spese afferenti (i) alle attività di sviluppo dei marchi; (ii) alle attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del design, o degli altri materiali proteggevoli; (iii) alle ricerche di mercato¹³.

L'Agenzia delle Entrate, nel par. 4.2 della Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016, ha espresso la propria posizione su quali potrebbero essere le specifiche attività rientranti nelle attività di ricerca e sviluppo di cui sopra.

In relazione al punto (i), si ritiene possano intendersi come «attività di sviluppo dei marchi», le attività quali l'ideazione, la progettazione e l'elaborazione degli stessi. In riferimento alle attività di ricerca e sviluppo di cui al punto (ii), l'Agenzia sostiene invece che rientrino, a mero titolo esemplificativo, le attività pubblicitarie e fieristiche. Possono infine essere ricomprese tra le attività di cui al terzo punto le consulenze propedeutiche alla registrazione di marchi, le *due diligence*, gli studi di fattibilità, nonché gli studi ed interventi finalizzati all'adozione di sistemi che consentano l'individuazione di un prodotto autentico da uno contraffatto quali, ad esempio, sistemi di tracciabilità e rintracciabilità.

4. Lo scambio d'informazioni

Come ultima modifica, il nuovo Decreto individua le modalità per l'effettuazione dello scambio spontaneo di informazioni con riferimento alle opzioni aventi ad oggetto i marchi d'impresa.

L'art. 14, comma 1, stabilisce che per i Paesi membri del cd. “*Inclusive Framework on BEPS*” (“**Framework**”)¹⁴ con i quali è in vigore uno strumento giuridico internazionale che lo consenta¹⁵, l'Agenzia delle Entrate comunicherà alle Amministrazioni finanziarie

¹² Vale la pena ricordare che, in tal caso, in base all'art. 12, comma 2, del Decreto, il contribuente che esercita l'opzione ha la facoltà, e non l'obbligo come nell'ipotesi di sfruttamento diretto del bene agevolabile, di richiedere un accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate.

¹³ Le attività di cui ai punti (i) e (ii) sono le stesse riportate dal precedente D.M. 30 luglio 2015 all'art. 8, comma 1, nei rispettivi numeri iii) e vi).

¹⁴ Tutti i membri del Framework, che ad oggi conta più di cento giurisdizioni tra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo, si impegnano a garantire, all'interno dei propri ordinamenti fiscali, gli standard minimi (*i.e.* “*minimum standards*”) elaborati nelle varie *Actions* del progetto BEPS.

¹⁵ In tema di scambio spontaneo di informazioni ci si riferisce, in linea generale, a strumenti giuridici come la Convenzione Multilaterale di Strasburgo del 1988 sulla mutua assistenza amministrativa, l'art. 26 delle

dei Paesi in cui risiedono le società estere controllanti e correlate il nominativo di ciascun soggetto che ha esercitato l'opzione per i marchi d'impresa. Tali nominativi dovranno poi essere comunicati entro tre mesi dalla ricezione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stata fruita l'agevolazione derivante dall'utilizzo dei marchi.

L'introduzione del citato strumento amministrativo rappresenta un ulteriore consolidamento da parte dell'Italia di quelli che sono gli standard minimi richiesti dall'OCSE a ogni Paese membro del Framework. Invero, nel Rapporto dell'OCSE pubblicato lo scorso 4 dicembre 2017, intitolato "*Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*", l'Organizzazione internazionale aveva suggerito all'Italia maggiore trasparenza, specialmente in riferimento a quei contribuenti che stanno beneficiando del regime di *Patent box* avente ad oggetto i marchi commerciali¹⁶.

Con lo scambio spontaneo d'informazioni contenuto nell'art. 14 del Decreto, l'Amministrazione finanziaria italiana sarà in grado nei prossimi mesi di garantire la maggior trasparenza richiesta, aumentando la cooperazione fiscale internazionale volta a contrastare le pratiche fiscali dannose, che l'OCSE tenta da tempo di reprimere¹⁷.

5. Conclusioni

L'esclusione dei marchi d'impresa dal novero dei beni agevolabili è stata una modifica necessaria al fine di allinearsi alle indicazioni dell'OCSE espresse in ambito BEPS. Tuttavia, è evidente come questa modifica riduca fortemente la capacità di attrazione del *Patent box* italiano¹⁸, impattando negativamente su determinati settori economici

convenzioni che l'Italia ha sottoscritto ispirandosi al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE, nonché la Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, come recentemente emendata.

¹⁶ Cfr. OECD/G20 BEPS, "*Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*", OECD, 4 December 2017, par. D.22, Chapter 2 - Country profiles: Italy.

¹⁷ Il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa e all'erosione delle basi imponibili nazionali sta occupando da alcuni anni anche l'Unione Europea, che agisce prevalentemente ampliando il campo di applicazione dello scambio di informazioni regolato dalla Direttiva 2011/16/UE. Fra i più recenti interventi in materia, sembra opportuno richiamare la Direttiva 2015/2376/UE, mediante la quale lo scambio automatico obbligatorio è stato, *inter alia*, esteso agli «*accordi preventivi connessi all'utilizzo dei beni immateriali stipulati ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera*» (cfr. art. 1, comma 1, numero 2), del D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32, di recepimento della suddetta direttiva europea).

¹⁸ È opportuno evidenziare come il numero di istanze di adesione al regime di *Patent box* in relazione ai marchi d'impresa, presentate (e non decadute) dai contribuenti italiani nei primi due anni di validità dell'opzione, sia stato ampiamente maggiore rispetto alle rimanenti categorie di beni agevolabili. Invero, per l'anno 2015, le istanze presentate per i marchi d'impresa coincidono con il 41,07% del totale delle istanze presentate. Seguono il know-how (20,08%), i brevetti (18,59%), i disegni e modelli (12,04%) e infine i software (8,23%). Sulla stessa linea, per l'anno 2016, la percentuale di marchi è rappresentata dal 38,59% del totale delle istanze presentate, seguita da know-how (18,96%), brevetti (17,52%), software (14,85%) e disegni e modelli (10,08%). Sul punto, si veda l'interrogazione a risposta immediata n. 5-11389 del 18 maggio 2017, presentata in Camera dei Deputati nella seduta di mercoledì 17 maggio 2017.

strategici del nostro Paese. Giova sottolineare come parte della notorietà del sistema produttivo italiano, soprattutto all'estero, derivi dalla presenza del cd. “*Made in Italy*”, che valorizza la produzione artigianale e industriale italiana, soprattutto in settori quali moda, cibo, arredamento o intrattenimento.

Nonostante ciò, occorre ricordare come la finalità alla base dell'introduzione del regime di *Patent box* sia quella di incoraggiare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo e stimolare l'innovazione, concedendo uno sgravio fiscale per quei redditi, derivanti dallo sfruttamento di determinati intangibili, che detengono un nesso diretto (*i.e.* “*nexus approach*”) con le spese in tali attività.

Come già affermato, in base alla visione OCSE, tale nesso non può essere applicato a beni di natura commerciale quali i marchi. Tuttavia, si è dell'idea che siffatta esclusione non derivi dall'inesistenza di un'effettiva attività di creazione del valore per tali beni, ma piuttosto per la difficile separazione concettuale tra attività che sviluppano e accrescono il carattere distintivo del marchio e attività puramente commerciali¹⁹.

Considerato ciò, sarebbe forse più opportuno, come già da alcuni sostenuto²⁰, valutare la possibilità di introdurre un regime fiscale di favore *ex novo* per i marchi d'impresa, individuando un criterio di quantificazione dell'agevolazione *ad hoc* scevro dal *nexus approach*, ma che sia comunque in linea con il principio di attività sostanziale indicato dall'OCSE²¹, e che tenga in considerazione i principi ermeneutici del diritto dell'Unione Europea.

¹⁹ Si veda, sul punto, Assonime, “*Le novità fiscali della cd. Manovra correttiva 2017*”, Circolare n. 18/2017, pag. 13.

²⁰ Cfr. Assonime, “*Le novità fiscali della cd. Manovra correttiva 2017*”, cit., pag. 13; ASCOLI, G. – PELLECCCHIA, M., “*L'esclusione dei marchi d'impresa dal regime di Patent Box: effetti, soluzioni e proposte*”, in *il fisco*, n. 45/2017, pag. 4349.

²¹ Sul tema dell'attività sostanziale, l'OCSE si è già espressa assiduamente con il Rapporto del 1998 “*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*” e nell'Action 5 del progetto BEPS.